

土地・建物・機械設備の購入に伴う付随費用の原価性

加 古 宜 士

I ま え が き

土地、建物および機械設備等の有形固定資産¹⁾を購入するとき、これに伴って生ずる付随費用 (incidental costs) を、企業会計上いかに処理すべきかを検討することが本稿の主題である。

ここに付随費用とは、特定の資産の購入に際して当該資産の購入代価とは別に当該資産を使用しうるような状態および場所におくために必要なすべての支出額をいい²⁾、引取運賃および据付け費等はその一例である。これら付随費用の会計処理方法としては、(1)これを支出時点の期間費用としてただちに当期の損益計算書に計上する方法と、(2)購入資産の取得原価に算入して貸借対照表に掲げ、次期以降に繰延経理する方法の二つが考えられる。

付随費用を、このように、支出時の期間費用とするかまたは資産原価に算入して次期以降に繰延経理するかの問題は、論理的には、(1)特定の付随費用がはたして支出時の収益にただちに対応すべきものであるか否かという、収益との対応関係を明らかにする問題と、(2)資産とは本質的に何かを明らかにして、特定の付随費用がこの資産の本質に於いては、はたして資産を構成する要素となりうるか否かを明らかにする問題とに置きかえることが可能である。したがって付随費用の処理問題は、まず、この収益との対応関係と資産の本

質との関連において吟味されなければならない。

他方、購入に伴う付随費用は多様であり、しかもいかなる資産を購入するかによって非常に異なる項目がみられる。したがって付随費用の処理問題は、購入という取引形態にみられる付随費用一般として検討することのほかに、購入の対象となる資産の種類ごとに具体的に吟味することが必要であると考ええる。そこで本稿では、購入に伴う付随費用をとくに土地、建物および設備にかかわらしめて整理し検討を加えたいと思う³⁾。

なお、会計計算における重要性の原則（または計算経済性の原則）は、すべての会計実践における共通の問題意識としてつねに十分な配慮がなされなければならないものであるが、とくに購入に伴う付随費用の処理問題では、この重要性の原則のもつ意味は、質的にも量的にも重大である。そこで、上記の諸問題の吟味にあたっては、あわせてこの点からの検討を加え、実

3) ここに購入とは、固定資産を現金を対価として取得する取引形態をいい、即金払いと延払いの両者を含む。もとより固定資産の取得の形態は多様であり、これを取得した固定資産に対していかなる対価を提供するかという取引形態に着目して分類すれば、つぎのようになる (P. Grady, *op. cit.*, pp. 254-255, 大蔵省企業会計審議会『企業会計原則と関係法令との調整に関する連続意見書・第三』, 昭和35年, 第一の四「固定資産の取得原価と残存価額」, 拙稿「有形固定資産の取得価額について」『流通経済大学開学記念論文集』, 昭和41年, pp. 233-234.)。

すなわち、(A)対価を伴う場合：(a)現金購入による取得、(b)現金以外の資産との交換による取得、(c)社債の発行による取得、(d)株式の発行による取得、(e)自家建設による取得（製作・製造・成育・成熟を含む）、(B)対価を伴わない場合（対価がきわめて少額の場合を含む）：(a)受贈による場合（低廉取得を含む）、(b)発見による取得。

なお、本稿の主題をとくに購入による場合に限定したのは、取得に際して支出したすべての費用を購入代価とその他の付随費用とに明確に分離して考察することが可能になるという積極的な理由と、このようにして明らかにされた付随費用の原価性に関する論理は、これを他の取引形態に対しても一般的に準用することができ、またとくに自家建設による場合には合理的な原価計算の思考に従うべきものであるという消極的な理由にもとづくものである。

1) ここに有形固定資産とは、企業の営業活動を遂行するための手段として、長期的に使用することを目的として所有される具体的な存在形態を有する経済財をいう。

(W. E. Karrenbrock and H. Simons, *Intermediate Accounting*, Comprehensive Volume, Third Edition, Ohio, 1958, p. 439, 新井清光訳『会計学詳論』, ダイヤモンド社, 昭和36年, p. 201.)

2) P. Grady, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA, An Accounting Research Study No. 7, New York, 1965, p. 254.

W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Michigan, 1940 (Tenth Printing, 1962) p. 31. (中島省吾訳『会社会計基準序説・改訂版』, 森山書店, 昭和37年, p. 52.)

実践への指針をえたいと思う⁴⁾。

II 付随費用の原価性に関する基本的考察

1. 収益との対応関係からみた付随費用の原価性

いうまでもなく近代的企业会計の基本的な目標の一つは、一定期間の収益と費用との合理的な対応計算によって当該期間の純利益を明示する点におかれている⁵⁾。それは「企業にとっての(努力たる)費用と(成果たる)収益との差額を算定すること⁶⁾」を意味し、企業活動からもたらされる特定の成果に対して、これを生み出すための企業努力を可能なかぎり的確に関係づけることによって達成されるものである。このような企業の成果と努力との対応は、理想的には、対プロダクト対応として、すべての発生費用を最終的な企業成果たる生産物に関係づけて把握されるべきものであろうけれども、すべての費用がことごとく生産物に帰着するわけではないことから、ある種の費用をある種の収益に関連せしめるためには、退いて期間を媒介項とする対応を考えざるをえない。このために、一定期間の収益とこれに対応する費用とは、結局のところ対ピリオド対応として把握せざるをえないであろう⁷⁾。

もとより、対ピリオド対応を考える場合にも、一定期間に所属する収益とこれに対応する費用との関係は、(1)直接費としての特徴を有する費用(直接材料費や直接労務費など売上原価を構成する費用項目)のように特定の収益との直接的な関連が比較的明瞭な場合のほか、(2)間接費としての性格をもつ費用(販売費および一般管理費や営業外費用など)のように、一群の収益

と間接的にのみ関連づけられる項目もあり、さらには(3)損失として特徴づけられるようなゼロの収益との対応関係として把握される項目もあって、費用収益の対応関係は決して一様ではない⁸⁾。

しかしながら、これら各種の対応関係のいずれにも共通してみとめられる基本的な思考は、それが一定の期間を媒介項としながら、しかも、企業の成果と努力とを何らかの相関関係をもつものとして把握しようとする思考であり、したがってある種の費用が当期の費用とされるのは、それが上記いずれかの意味において当期の収益と相関関係を有するものと認められるからであり、逆に、ある種の費用が当期の費用とされないで次期以降に繰延経理されるのは、当該費用が次期以降の収益と上記いずれかの意味における相関関係をもつものと判断されることによるのである。

そこで主題の土地・建物・機械設備の購入に伴う付随費用の処理問題を、まず、この収益との対応関係において考察すれば、購入活動なるものが、本来、成果を生み出すための準備段階のものであり⁹⁾、また逆にいえば収益を稼得するための活動に入る以前の段階のものであることから、購入活動に伴って生ずる諸費用は、少なくとも購入過程では、上記いずれの意味においてもいまだ対応すべき収益をもたないということは一見して自明であろう。たとえば、本稿で問題とする諸資産のうち機械設備についていえば、特定の機械設備が収益稼得活動を開始するのは、それが運転を開始する時点以降においてである。そして購入過程における諸活動はすべて、当該機械設備を特定の企業実体内においてできうるかぎり有効に利用し、より大なる収益を稼得することを目指して行なう準備活動にすぎないのであって、収益の稼得活動そのものではない。さらに敷衍すれば、購入過程における諸活動とは、購入計画に始まり調査→契約発注→輸送→受入検収→設置→試運転にいたる全過程における活動をいうが、そのいずれも特定資産を稼動可能な状態および場所におく

4) 大蔵省企業会計審議会特別部会『税法と企業会計との調整に関する意見書』(昭和41年)は、各論の二の1「付随費用の取得価額への算入」と題する箇所、つぎのような意見を表明している。すなわち、「いかなる付随費用を取得価額に算入するかについては、企業の業種、規模の大小等によって判断を異にするものであるので、税法においてこれを画一的に規定することなく、これらの要因を考慮して企業が自主的に定めた適正な基準にしたがって会計処理を行なっている場合には、これを認めることとすることが望ましい。」として原価性に関する判断の弾力性を要請している。

5) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, Michigan, 1953, p. 30.

6) W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 16. (中島省吾, 前掲訳書, p. 25.)

7) 山下勝治「費用・収益対応の原則」『体系近代会計学・第二巻』, 中央経済社, 昭和34年, pp. 47-62. 津曲直躬「対応概念の意義と適用」『実務会計』Vol. 1, No. 9, 1965, p. 83, W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 15. (中島省吾, 前掲訳書, p. 24)

8) AAA, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements-1948 Revision*, Expense (1).

1964 Concepts and Standards Research Study Committee—The Matching Concept, AAA, “The Matching Concept,” *The Accounting Review*, Vol. XL, No. 2, 1965, pp. 369-370.

9) この点についてペイトンおよびリトルトンは、「購入は収益を生むために計画されたプログラムの第1段階にすぎない」としている。(W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 29. 中島省吾, 前掲訳書, p. 49.)

ための企業努力なのであって、そのような努力はまさに購入資産を企業の目的に即してもっとも有効に稼働させるという目標に向って結集されるものである。したがって、それらの諸活動に伴って生ずる諸費用、たとえば企画費、設計費、調査費、関税、引取運賃、検収費、据付け費、試運転費等に対応する成果は、支出時点においてただちに発現するものではなく、すくなくとも購入資産が稼働を開始する時点までまたなければならぬとみるべきであろう¹⁰⁾。

このように、購入に伴う付随費用を収益との対応関係という視点から観察すれば、当該費用が収益を生み出すための準備段階にかかわるものであることから、これを支出時点の損益計算にただちに算入することは妥当でなく、むしろ当該費用と何らかの相関関係をもつ収益が現実に現われるものと期待される次期以降まで繰延経理すべきであるとの指針を得ることができる。

ただし上記の論理が首尾一貫して妥当視されるためには、当該費用が、まさに購入資産を稼働可能な状態および場所におくために必然的に発生する費用であることを前提としなければならない。たとえば機械設備の購入に伴う引取運賃や据付け費は遠隔地に存在する機械を自己の工場内にもち来たって一定の場所において稼働させるための費用であって、これを準備段階にかかわる必然的費用として承認することは可能である。しかし当該機械の購入に際し、取引の相手先に対して行なう饗応等の交際費のうち必要程度を超えて支出された費用部分や、購入資産の調査のために必要以上の人員を必要以上の期間にわたって出張させた場合等の費用は、これを当該購入活動にとっての必然的な費用として承認しうるものであるか否かは疑問である¹¹⁾。もちろん支出費用の必然性の程度に関する決定はすぐれて主観的な判断に依存しなければならないであろうが、理論的には、たとえ名目上は特定資産の購入活動に付随する費用であっても、その実質において当該購入活動との必然性が認められない費用は、これを別個に考察する必要がある。たとえば新型機械の調査のため海外に派遣した社員の出張旅費が名目上は特定機械

の購入活動にかかわる調査費であっても、実質上は新技術の開発にかかわる費用であるならば、これを開発費として処理することが妥当である場合も考えられるであろうし、あるいはそのような活動が管理部における継続的な活動の一環とみられる場合には、これを一般管理費として処理するものとし、支出時点の期間費用とすることも考えられよう。すなわち購入活動に伴う付随費用が支出時点において収益との対応関係はなく、むしろ次期以降の収益にこそ対応すべきものであるとする上記の論理は、当該付随費用が特定の購入活動と必然的な関係をもつことを前提とした場合にのみ成立するものである。

2. 資産の本質からみた付随費用の原価性

さて、購入過程における企業努力たる付随費用を、これに対応する成果たる収益が次期以降において発現するものであるという理由によって繰延経理すべきであるという、収益との対応関係からの考察によって導き出された上記の結論は、他方、資産を収益に対する繰延項目であるとみる取得原価主義会計において一般に採られている資産概念¹²⁾からも同様に導き出すことができる。すなわち、取得原価主義会計においては、会計活動を「実際の原価および収益の当期および次期以降の諸会計期間への配分¹³⁾」の過程であるとみており、企業が購入した財貨または用後の対価たる原価は、収益との対応関係において各期間に配分すべきものとされている。したがって、一定の期間までに収益との対応が完了しなかった原価部分は、原価のプールとして、または残留せる原価として将来に繰延べられることになる。資産は、このようにして収益との対応関係において繰延べられた原価部分として理解されている¹⁴⁾。

資産の会計学的性格を、このように原価のプールもしくは残留せる原価または繰延べられた原価と解するならば、購入に伴う付随費用は、前述した理由により当期における収益と対応関係をもたない費用項目であ

10) 支出時点において収益との対応関係がないということ、当該資産を購入した期間の収益との対応関係がないということとは、当然のことながら意味が異なる。もしも特定資産の購入完了時点（つまり当該購入資産の稼働開始時点）と会計期末との間に若干の期間が認められる場合には、その間、購入資産の稼働が続けられるわけであり、対応すべき収益は存在する。

11) 沼田嘉穂『改訂固定資産会計』、ダイヤモンド社、昭和41年、pp. 72-73。

12) Stephan Gilman, "Accounting Principles and the Current Classification," *The Accounting Review*, April 1944, W.E. Karrenbrock and H. Simons, *op. cit.*, pp. 439-440. (新井清光、前掲訳書、p. 202) P. Grady, *op. cit.*, p. 156 and pp. 255-256.

13) AAA, "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, June 1963.

14) 佐藤孝一『新会計学』、中央経済社、昭和35年、p. 184. 染谷恭次郎「会計における資産の本質」『早稲田商学』、第149号、昭和35年、p. 1.

ることから、まさしく資産であると解することが可能である。しかし単に収益に対する繰延項目であるという意味での資産概念だけでは、購入に伴う付随費用が資産一般としての性格を有するものであることは理解できても、そのことからただちに購入の対象となる特定資産の構成要素としての地位を与えられるものであるという論理的帰結を導き出すことはできない。そこで、付随費用の購入資産原価への算入を可とし当該資産の構成要素となりうる積極的な論拠を求めるためには、さらに別個の検討を進める必要がある。

この場合、資産の本質的な意義を「期待される将来の経済的な効益¹⁵⁾」とみる、いわゆる用役潜在力説が有効な手がかりを提供するはずである。すなわち用役潜在力説によれば、「資産はその性格において経済的であり、将来、転形または交換され、もしくは将来の事態に備えて貯えることの可能な用役潜在力の形をとっている、将来の欲求充足物である¹⁶⁾。」とされ、また「資産は、特定の会計実体内において、企業目的に奉仕させられる経済資源であり、所期の経営活動に役立つ、あるいは効益をもたらす用役潜在力の総計である¹⁷⁾。」と考えられている。このような思考にたとえば、資産の購入とは、当該資産の用役潜在力を購入することにほかならないのであって、具体的には、当該資産を使用することによって当該企業の営業活動からどの程度の収益が見込まれるかという、将来の収益稼得能力を購入することであると考えることができよう。もちろん、このような収益稼得能力の測定は必ずしも容易ではないけれども、少なくとも購入という取引の実際に即して考えるならば、買手たる企業が特定の資産を購入する際に一定の対価を支出するのは、当該資産に対して当該対価を支払ってもなお採算がとれるものとの判断にもとづくものであり、何よりもまず

購入資産のもつ収益稼得能力に関する検討を前提としているものといえよう。つまり対価は当該資産の収益稼得能力に対して支払われるものであると考えることが事実¹⁸⁾に即している。

この論理をさらに購入に伴う付随費用の処理問題に援用するならば、特定資産の用役潜在力の取得に直接関係した付随費用は、これを当該用役潜在力に直接かかわらしめて把握することが適当であり、したがって用役潜在力を本質的内容とする資産の構成要素とすべきであるとの指針を得ることができる。すなわち、資産はそれぞれ個有の物理的または技術的な能力を備えている。たとえば建物は遮蔽力を備え、運搬具は運搬力を、またクレーンや昇降機は揚力を有している¹⁹⁾。そしてそのような物理的または技術的な能力こそ、企業の所期の経営活動に役立つ具体的な能力であり、企業に経済的な効益をもたらす源泉である。したがって特定資産の購入に関連して発生する前例の引取運賃、据付け費および試運転費等の諸費用は、そのような物理的または技術的な能力を企業の意図する特定の機能に役立たしめるための費用であるといえよう。つまり企業の購入しようとする客体は、たとえばクレーンを構成する一組の鉄鋼それ自体ではなく、クレーンのもつ揚力からもたらされる用役潜在力にほかならない。したがって購入に伴う付随費用も、これを資産のもつ用役潜在力との関連において把握されるべきであり、当該費用がまさにそのような用役潜在力を形成するための活動に伴って発生するものであるならば、当該用役潜在力の構成要素となりうるものと考えらるべきであろう。付随費用の特定資産原価への算入に関する積極的な論拠は、まさにこの点にこそ求められるべきであると考えらる。

III 土地・建物・設備の購入に伴う付随費用

購入に伴う付随費用の原価性に関する上述の1収益との対応関係からの吟味および2資産の本質からの吟味によって明らかになったことは、つぎの2点である。

すなわち、(1)特定の付随費用が特定の購入活動と必然的な関係をもつ費用であることを前提とすれば、購入活動そのものが収益を稼得するための準備段階にかかわる活動であり、したがって収益稼得前の段階にか

15) R. T. Sprouse and M. Moonitz, „A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, AICPA, An Accounting Research Study No. 3, New York, 1962, p. 20. (佐藤孝一・新井清光共訳『会計公準と会計原則』, 中央経済社, 昭和37年, p. 134.)

16) W. J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, Chicago, 1947, p. 17.

17) Committee on Accounting Concepts and Standards, AAA, „Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement—1957 Revision”, *The Accounting Review*, Vol. XXXII, No. 4, 1957, p. 538. (丹波康太郎・染谷恭次郎訳「会社財務諸表に関する会計および報告基準—1957年改訂版—」『産業経理』, Vol. 17, No. 11, 1957, p. 34.)

18) 拙稿, 前掲稿, pp. 238-239.

19) R. T. Sprouse and M. Moonitz, *op. cit.*, p. 32. (佐藤孝一・新井清光, 前掲訳書, p. 150.)

かわる活動であることから、これに伴って生ずる付随費用は、当該費用の支出時点では収益との対応関係はなく、むしろ次期以降の収益と対応関係をもつものであること。

(2)このように次期以降の収益との対応関係をもつとされる付随費用が購入資産の取得原価に算入されるのは、資産が次期以降の収益と対応関係をもつ原価のプールであるという会計学的な性格をもつものであるという消極的な理由のほか、資産が本質的に用役潜在力をもつ経済的資源であり、購入活動が特定資産のもつ用役潜在力を企業においてもっとも有効に発揮させることを目指す活動であることから、購入活動に伴う付随費用はそのような用役潜在力を形成するための費用でありしたがって資産の構成要素となるべきものであるという積極的な理由によるものであること。

しかしながら、前述したように資産の購入に伴う付随費用は多様であり、しかもいかなる資産を購入するかによって非常に異なる項目がみられる。そこで上記2点の基本的な考察にもとづいて、以下、土地・建物・機械設備の購入に伴う付随費用を整理し、さらに若干の検討を加えることにしよう。この場合、購入活動の進行過程に即して、A. 外部との取引活動に入る以前の企業内部における購入準備活動→B. 外部との取引活動→C. 外部との取引活動終了以後から購入資産の稼働開始までの三つの段階に区分して考察することにする。

1. 土地の購入に伴う付随費用

土地の購入に伴う付随費用のうち、まずA. 外部との取引活動に入る以前の購入準備活動に伴う付随費用としては、土地の購入計画を立案する管理部の費用および候補地の状況・制約規制・近隣の状況等を調査するための調査費、測地費用および出張旅費等が考えられる。これには、地質の良否・地盤の堅牢さ・日照・通風等の自然的条件の調査のほか、都市計画法・建築基準法等の法的規制や賃借権・地上権等の制約条件の調査が含まれる²⁰⁾。これらは企業目的にもっとも即した土地用役を取得するための準備活動であり、したがって土地のもつ用役潜在力を企業内にもたらしするための諸活動の出発点をなすものであるといえよう。しかしながら、これら購入計画案の作成や候補地の調査活動

は、設備資産一般の購入・建造・維持等を一括して取り扱う管理部の継続的な活動の一環として行なわれるのが普通である。この場合、管理部の経常費用から特定資産の購入活動にかかわる費用を分別経理することはきわめて困難である。もちろん経常費用の特定資産への配賦計算は、特定資産の購入に従事した従業員の労働時間や購入資産代価等を配賦基準として実行することは理論上可能であるけれども、そのような厳密な計算を行なうことは、そのための犠牲と効果とを比較秤量すれば計算の経済性原則に即するものであるか否か疑しい²¹⁾。しかも管理部の経常費用は固定的な一般管理費として毎期の損益計算書に計上されるものであるから企業の財政状態および経営成績の表示にもさして重要な影響を及ぼすことはない。したがって、管理部の経常費用を特定資産原価に配分するか否かは計算経済性の原則および重要性の原則にてらして処理すべきであると考えられる。ただし上記の諸活動に伴って生ずる調査費、測地費、出張旅費等の付随費用の多くは、これを特定資産に関連づけて捕捉することができるものである。このような特定資産のもつ用役潜在力の形成に直接関連する費用で、かつ個別に捕捉可能な費用は当該用役潜在力の構成要素として処理すべきである。

つぎにB. 外部との取引活動に直接付随する費用としては、取引の相手先との商議・響応のための交際費、道路や下水道等を建設するために土地の一部を無償で提供したりあるいは負担金を支払う場合における受益者負担金、仲介人に対する手数料、地上権・賃借権・抵当権等の除去に必要な費用を含む立ち退き料、登記料、登録税・不動産取得税・印紙税などの諸税などが考えられる。これらの費用は土地の購入に際して発生する不可避の費用であり、当該費用の支出をまわってはいじめて特定の土地の利用が可能になるという意味で、個別企業において当該土地の用役潜在力を発現させるためのもっとも基礎的な要素であると考えられる。ただし上記の交際費のうち不当使用分は、前述したように特定資産原価に算入することなく、むしろ損失として処理すべきであろう。また受益者負担金については、その性格上、単なる寄付金として期間費用とすることも考えられるが、当該負担金の支出や土地の一部提供によって、残余の土地の用役潜在力を高めるものと考

20) 不動産鑑定評価理論によれば、これらは土地価格を形成する個別的要因であるとされている（建設省計画局・佐土俠夫編著『不動産鑑定評価基準の解説』、全国加除法令出版、昭和39年、pp. 189-194.）。

21) 番場嘉一郎『棚卸資産会計』、国元書房、昭和38年、p. 162.

えられる場合には提供した土地の減少部分を除去せず、かえって負担金を土地原価に算入することが合理的であろう²²⁾。

さらに C. 外部取引終了以後から使用開始までの段階における費用としては、地質・形状・地盤の改良にかかわる地上げ・地ならし・埋立てなどの整地費用、地滑り防止・洪水防止等のための防避建設費や石垣積み費用、上下水道・電気ガス等の供給または処理施設建設費、道路工事費用、土地に定着する不用建物等の取りこわし費等が考えられる。これらの費用はまさに地表 (earth surface) それ自体としての土地を企業の目的とするそれぞれの目的に即応するように改善するための過程において発生する費用であり、土地のもつ用役潜在力を形成するための重要な要素である。

しかしながら、土地の有するもっとも特徴的な性格の一つは、それが物理的な恒久性を有している点であり、涸渇性資産のように消耗の対象となることはなく、また建物・機械設備のように減価の対象となることもない²³⁾。このため一般に「土地は無期限にその用役を提供することが可能²⁴⁾」であり、したがって「この土地を使用しても、また時の経過によっても、土地が提供し得る将来の用役の額は減少しない。それゆえ、土地の価値は、取得した時点以降、用役の費消による減少ということはない²⁵⁾。」と考えられている。このような物理的恒久性にもとづく土地用役の無期限な使用可能性は、購入に伴う付随費用の原価性に関する吟味において十分配慮されなければならない点である。そこで、上記の諸費用のうち整地費用を除くすべての付随費用については、当該支出の結果が消耗もしくは減価の対象となり、したがって使用または時の経過によって用役の大きさを減少するものであることから、当該費用を土地の構成要素とみなして、これを建物・機械設備等の償却資産として処理すべきであるとの考え方が成立しうる。

たしかに、土地そのものを主体に考えれば、石垣・上下水道・道路等の諸施設を付加することによって土地の収益稼得能力は増大するはずであり、したがって当該施設の建設費用を土地原価に算入することの正当

性を認めることができる。しかし同時に会計上これを別個独立の設備資産項目として処理することに反対する理由も存しないのであって、とくにそれら諸施設が減価の対象となりうるものである点を考慮すれば非償却資産たる土地勘定から区別して経理することの妥当性も十分認められる。ただし、この場合にも重要性原則および経済性原則の適用が認められるべきであって、金額的に小額の施設については、これをそれぞれ独立の固定資産として処理し、減価償却計算の対象とすることは煩に堪えないであろう。したがって、これを土地原価に包含することあるいは期間費用として処理することも否定されるべきではない。

なお土地に定着する旧建物の取りこわし費用については、これを当該土地に新たに建設する建物の原価に加算すべきであるとの主張があり、その理由として取りこわしによって一般的な土地としての利用価値が高まるものではないことと、土地が減価償却の対象とならないことから土地原価を増額することは会計政策上望ましくないとの2点があげられている²⁶⁾。これに対して旧建物の取りこわし費用はあくまで整地費用であって土地原価に算入すべきであると主張する所説もある²⁷⁾。しかしいずれを妥当視すべきかは、当該土地を建物用地として使用するかまたは地表それ自体を使用するか（たとえば通路、屋外駐車場など）によって異なり、前者であれば建物の基礎工事費と考えて建物原価に算入することも可としえようが、後者の場合には整地費用として土地の原価とすることが是認されよう。

2. 建物・機械設備の購入に伴う付随費用

まず A. 購入準備段階の費用としては、土地の場合と同様に購入計画を立案する管理部の費用ならびに調査費および出張旅費等がある。これらのうち建物の調査対象としては建物の構造上の種別（鉄筋か木造かなど）、使用資材の種別と質と量、設計およびデザインの良否、設備の配置・間取り・採光・通風の良否、施工の質と量、固定資産税・不動産取得税等の諸負担、建築基準法、消防法等の規制、相隣関係による制約と受益があり²⁸⁾、また設備の調査対象としては設備の型式・性能・制約規制等が考えられる²⁹⁾。これらの調査

22) 太田哲三『固定資産会計』、中央経済社、昭和26年、pp. 117-118.

23) W. A. Paton and W. A. Paton, Jr., *Asset Accounting*, New York, 1952, p. 411.

24) R. T. Sprouse and M. Moonitz, *op. cit.*, p. 35 (佐藤孝一・新井清光、前掲訳書、pp. 153.)

25) *Ibid.* (同訳書、pp. 153-154.)

26) 太田哲三、前掲書、p. 77.

27) W. A. Paton and W. A. Paton, Jr., *op. cit.*, p. 189 and p. 412.

28) 佐土俠夫、前掲書、pp. 208-210.

29) W. A. Paton and W. A. Paton, Jr., *op. cit.*, pp. 185-186.

対象は建物および設備の価格を形成する重要な要素となるものであり、したがって、これらの調査活動の適否はそのまま購入の対象となる建物・設備の用役潜在力の適否に繋がるはずであり、これを建物・設備の取得原価に算入することの妥当性は認められる。ただし管理部の経常費用については前述の土地購入における場合と同様に処理する必要がある。

つぎに B. 外部との取引活動に直接付随する費用としては、建物については前述の土地と同様の諸費用が考えられ、また機械設備についてはとくに関税および運送費を重要項目としてあげることができる。このうち運送費に属する費用には当方負担の荷造り費や容器費等の梱包費のほか、陸上費・荷役費・引取運賃・運送保険料・保管費等の諸費用があり、金額的にも相当多額にのぼる場合が多い。これらの諸費用も土地の場合の外部取引に付随する費用と同様に特定資産の用役潜在力を企業内に導入しようとする場合に必然的に発生する費用である。そしてこのように企業外部に存在する各種の個別資産を企業内にもち来たることの本質的な意味は、当該資産を個々の存在としての資産から一定の目的のもとに統一され組織化された存在としての資産へとその地位を変化させる点にあるのであって、これによって個々の資産は、すでに企業内にあった他の資産と相互に協調し合い補完しあうことが可能となり、それ自体が個別に存在する場合に有する役立ち以上の役立ちをもつにいたる。外部取引に付随する費用とは、まさに、このようにして特定資産の用役潜在力を企業目的に合致させ、したがって当該資産のもつ一般的な用役潜在力を、よりいっそう有効に活用するための費用であるといえよう。運送料その他の外部取引費用が資産原価となりうる論拠はここにある。ただし交際費等の処理にあたり、重要性原則および計算経済性原則を適用すべきことは前述のとおりである。

さらに C. 外部との取引終了後から稼動開始までの付随費用としては、建物については、購入した建物に若干の修繕をほどこし、あるいは改良工事を行ない、さらには模様替えを行なう場合に、それらの活動に付随して生ずる諸費用が考えられ、機械設備については、購入機械設備に関する検収費のほか、据付け前後の修繕費、基礎工事費、据付け費、試運転費等が考えられる。これらの費用が購入資産の用役潜在力を増加させるものであることは繰り返し述べるまでもないであろうが、据付け以前の改良費や据付けやりなおし費のように、ある種の技術開発活動と考えられる活動に付随

する費用や技術が安定するまでの期間中に生じた費用は、たとえば開発費として別個に繰延経理する³⁰⁾ことも考えられよう。また、特定の機械設備を据付けるために、建物を改造したような場合の工事費は機械設備の据付け費として処理するよりも建物の改良費として処理する³¹⁾ことが妥当であろう。

以上、購入に伴う付随費用の処理問題を、とくに土地、建物および機械設備にかかわらして検討を加えてきたが、いまこれを整理して一覧表示すればつぎの通りである。

土地の購入に伴う付随費用

- A. 取引以前の準備活動に付随する費用
 - a) 土地の購入計画を立案する管理部の費用
 - b) 候補地の状況・制約規制・近隣の状況等を調査するための調査費（出張旅費・測地費用を含む）
- B. 外部取引活動に付随する費用
 - a) 取引の相手先との商議・響応のための交際費
 - b) 仲介人手数料
 - c) 立ち退き料（地上権・賃借権・抵当権等の除去に必要な費用を含む）
 - d) 登記料
 - e) 諸税（登録税・不動産取得税など）
 - f) 受益者負担金
- C. 取引以後から稼動開始までの費用
 - a) 整地費用（地質・形状・地盤等の改良に要する地上げ・地ならし・埋立等の費用を含む）
 - b) 防災施設建設費（地滑り・洪水等を防止するための石垣・防壁等の建設費）*
 - c) 上下水道・ガス・電気等の供給および処理施設建設費*
 - d) 道路敷設費*
 - e) 土地に定着する不用建物等の取りこわし費**

* 独立の建物・設備として処理の方が合理的な場合がある。

**新設の建物等の原価に算入の方が合理的な場合がある。

建物の購入に伴う付随費用

- A. 取引以前の準備活動に付随する費用
 - a) 建物の購入計画を立案する管理部の費用
 - b) 建物の状況・制約規制・近隣の状況等を調

30) 太田哲三，前掲書，p. 120.

31) 同上.

査するための調査費（出張旅費を含む）

B. 外部取引活動に付随する費用

- a) 取引の相手先との商議・響応のための交際費
- b) 仲介人手数料
- c) 賃借権・抵当権等の除去に必要な費用
- d) 登記料
- e) 諸税（登記税・不動産取得税など）

C. 取引以後から稼動開始までの費用

- a) 修繕費
- b) 改良費
- c) 模様替費

機械設備の購入に伴う付随費用

A. 取引以前の準備活動に付随する費用

- a) 機械の購入計画を立案する管理部の費用
- b) 機械の型式・性能・制約規制等を調査するための調査費（出張旅費を含む）

B. 外部取引活動に付随する費用

- a) 取引の相手先との商議・響応のための交際費
- b) 関税
- c) 運送費（荷作り費や容器費等の梱包費・陸上費・荷役費・取引運賃・運送保険料）
- d) 保管費

C. 取引以前から稼動開始までの費用

- a) 検収費
- b) 据付け前後の修繕・改良費
- c) 基礎工事費
- d) 据付け費（据付けやりなおし費を含む）
- e) 試運転費

V む す び

以上、有形固定資産の購入に伴う各種の付随費用が、当該資産の取得原価を構成しうるものであるか否かの判定基準を求めて、さまざまな側面から検討を加えてきたが、いまこれを要約して示せばつぎの通りである。

a. 収益との対応関係

購入活動は、購入対象資産を稼動可能な状態および場所におくための準備活動であるから、これに伴って生ずる付随費用は支出時点においては収益との対応関係はなく、したがって購入資産の稼動開始以前におけ

る期間費用として処理することは妥当ではない。

b. 資産の本質との関連

企業が購入に際して一定の対価を支出するのは、物的対象物に対してではなくて、当該対象物の用役を企業において使用可能な状態および場所におくための活動であり、かつその使用価値を高めるための活動でもあるから、これに伴って生ずる付随費用は、これを当該資産用役との関連において把握すべきであり、したがって当該資産用役の構成要素（つまり当該資産原価）として処理すべきである。

c. 付随費用の資産種類別帰属

ある種の付随費用を土地原価とするか、または建物もしくは機械設備原価とするかは、当該付随費用がいかなる種類の用役を取得するために支出されたものであるかという用役との関連についての基準と、当該支出によってもたらされた結果が減価の対象となるものであるか否かという二つの基準によって判定されなければならない。

d. 重要性の原則および経済性の原則

以上の処理にあたっては、重要性の原則および経済性の原則にてらして弾力的に処理しなければならない。

以上は購入活動に直接要した費用についての結論であって、名目上は購入活動に付随する必要であっても、その実質において購入活動とは無関係な費用はこれを別個に処理しなければならないことはいうまでもない。

最後に、期間費用とすべきある種の支出額を固定資産原価に算入すれば、当期の損益計算上の利益および貸借対照表上の資産はともに過大表示となり、さらに過大表示された当該固定資産の減価償却を通じて次期以降の利益は過小表示される。また逆に固定資産原価とすべきある種の支出額を期間費用として処理すれば、当期の利益および資産はともに過小表示となり、さらに固定資産の過小表示にもとづく減価償却費の過小計上によって次期以降の利益は過大表示されることになる³²⁾。このきわめて自明な論理は、本稿でとりあげた付随費用の処理問題が当期および次期以降における企業の財政状態および経営成績に及ぼす影響を、端的に示唆するものであることを付言しておこう。

32) W. E. Karrenbrock and H. Simons, *op. cit.*, p. 440
(新井清光, 前掲訳書, p. 202.)